

Wie ist der von Paul Kirchhof in diesem Jahr vorgelegte Entwurf zur Reform des deutschen Steuerrechts zu beurteilen?

Bundessteuergesetzbuch – ein Kommentar zum Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts von Paul Kirchhof

Im April 2011 legte Paul Kirchhof einen Reformentwurf zur Erneuerung des deutschen Steuerrechts, der in das Gewand eines Vorschlags für ein Bundessteuergesetzbuch (BStGB) mit vollständig ausformuliertem Gesetzestext gekleidet ist, vor. Es ist ein ganzheitliches Werk. Hauptziel ist die Vereinfachung des Steuerrechts, gepaart mit einer gleichmäßigen Steuerbelastung für den Bürger. Insbesondere sollen löchrige Bemessungsgrundlagen, die durch zahlreiche Ausnahmetatbestände entstanden sind und zu überhöhten Steuersätzen geführt haben, sachgerechter gestaltet werden. Die Steuerartenvielfalt soll abgeschafft und auf vier Steuerarten reduziert werden.

Das Umsatzsteuerrecht soll wesentlich vereinfacht werden, indem auf Besteuerung und Vorsteuerabzug im Geschäftsverkehr zwischen Unternehmen verzichtet wird. Gleichzeitig soll dadurch der Umsatzsteuerbetrug eingedämmt werden. Die Einkommensteuer soll für natürliche und steuerjuristische Personen gelten und damit die Körperschaftsteuer überflüssig machen. Die heutige Gewerbesteuer soll durch eine kommunale Zuschlagsteuer abgelöst werden. Zudem soll ein einheitlicher Steuersatz von 25% wie bei der Abgeltungssteuer auf das gesamte Einkommen eingeführt werden. Durch Freibeträge soll eine indirekte Progression hergestellt werden. Erbschaftsteuer und Verbrauchsteuer sollen ebenfalls vereinfacht werden.

Eine Umsetzung dieses umfassenden (radikalen) Vorschlags könnte zu einer wahrhaft »Großen Steuerreform«, wie sie bereits 1949 von dem damaligen Bundeskanzler Konrad Adenauer angekündigt worden war, führen, sofern sich die derzeitigen Entscheidungsträger trotz Eurokrise zu einer verbesserten Steuerpolitik durchringen könnten.

Am 9. Dezember 2011 fand an der Universität Heidelberg ein Symposium zu dieser Thematik statt.

Bisherige Reformvorhaben

Seit 1949 werden in Deutschland Steuerreformen angekündigt. Am 20. September 1949 verkündete der erste deutsche Bundeskanzler Konrad Adenauer im Rahmen seiner Regierungserklärung die Absicht, eine »umfassende Steuerreform« in die Wege zu leiten. (BT-Verhandlungen 1/5, 20. September 1949, 25 D). Seither sind zahlreiche Reformen angekündigt worden. Allerdings sind lediglich zwei Steuerarten reformiert worden. Die erste echte Reform wurde 1967 mit der Umstellung der Umsatzbesteuerung auf eine Mehrwertsteuer, deren Kernelement der Vorsteuerabzug war und ist, realisiert. Die zweite echte Reform erfuhr die Körperschaftsteuer 1977 mit der Einführung des Anrechnungsverfahrens, das allerdings inzwischen wieder aufgehoben wurde (vgl. Reiß 2003).

Nach der Sprachregelung der Regierungstreter werden jedoch fast alle Rechtsänderungen, die ein gewisses Ausmaß erreichen, als Reform bezeichnet. Offensichtlich ist den meisten Steuerpolitikern der Wortsinn des Wortes »Reform« nicht hinreichend bekannt. Zur Verstärkung eines positiven Eindrucks verwenden die Volksvertreter häufig auch die Bezeichnung »Große Steuerreform«. Die Einschätzung von Größe ist dabei sehr subjektiv gefärbt. Die Bedeutung von Änderungsmaßnahmen wird vielfach mit Beispielsrechnungen untermauert, die in der Regel aber vergangenheitsorientiert sind. Insbesondere wird immer die Wirkung der Inflation verkannt



Dieter Dziadkowski*

* Prof. Dr. Dieter Dziadkowski war u.a. von 1970 bis 1973 wissenschaftlicher Mitarbeiter beim Finanzausschuss des Deutschen Bundestages und später u.a. Vorsitzender der Vereinigung zur wissenschaftlichen Pflege des Umsatzsteuerrechts e.V., Regensburg/München, sowie Mitglied der Ursprungslandkommission und der Einkommensteuer-(Bareis)-Kommission.

oder verschwiegen. In jüngerer Zeit wird die Frage aufgeworfen: »Wer regiert in der Steuerpolitik?« (vgl. Ganghof 2004). Im Mittelpunkt der Diskussion steht zumeist nur die Einkommensteuer, weil sie den Steuerzahler unmittelbar trifft und die indirekten Steuern in der Regel kaum vollumfänglich wahrgenommen werden können, sofern sie nicht z.B. an den Zapfsäulen »ausgeschildert« sind.

Die Politik der Einkommensteuerreform wird daher häufiger hinterfragt. Bekanntlich werden in Wahljahren Einkommensenkungen angekündigt, die später auch in verringertem Maße gewährt werden, vielfach aber bereits durch die Inflation wieder »aufgefressen« worden sind. Inzwischen ist die Bedeutung der »kalten Progression« wohl auf der politischen Ebene verinnerlicht worden. Belebt wurde die Diskussion bekanntlich durch die weitreichenden Reformvorschläge von Paul Kirchhof zur Einkommensbesteuerung im Januar 2001 (vgl. Kirchhof et al. 2011, »Karlsruher Entwurf«), die jedoch auf wenig Gegenliebe stießen, zumal sich die Kritiker auf einen Fixpunkt – die 25%-Marke – konzentrierten und sämtliche übrigen Verbesserungen ignorierten.

Die Geschehnisse um die Karlsruher Vorschläge, die 2005 ihren unschönen Höhepunkt fanden, riefen in mir Erinnerungen wach, die die Zeit um 1970 bis 1973 betrafen. Damals fanden im Deutschen Bundestag die Beratungen über eine Einkommensteuerreform, die im Entwurf eines EStG 1974 konkretisiert worden waren und auf dem Gutachten der Steuerreformkommission basierten (Gutachten 1971), statt. Unter anderem war eine Verselbständigung der Steuerbilanz vorgesehen. Weitere Verbesserungen und Vereinfachungen hätten realisiert werden können. Bekanntlich scheiterte die Einkommensteuerreform daran, dass sich die politischen Gruppen nicht über die steuerliche Berücksichtigung von Kindern einigen konnten. Die Kontroverse Kinderfreibetrag versus Kindergeld führte dazu, dass die Reformpakete zunächst aufgeschnürt wurden und eine Einkommensteuerreform dann gänzlich unterblieb. Die Vorschläge der Steuerreformkommission, die das bislang umfassendste Reformwerk darstellten, blieben eine hochwertige Materie, die bis heute beachtenswerte Argumente und Begründungen liefert, aber auf der politischen Bühne chancenlos bleibt. Das Gutachten sollte als Fundament einer in der Tat »Großen Steuerreform« dienen (vgl. Geiger 1985; Dziadkowski 1997). Während das Gutachten 1971 sämtliche Steuerarten umfasste, waren in der Vergangenheit immer wieder Gutachten zu einzelnen Steuerarten, vornehmlich zur Einkommensteuer, erstellt worden.

Rückblickend sei nur hingewiesen u.a. auf die »Kleine Steuerreform« 1953, die »Große Steuerreform« 1954/55, für die als gutachtliche Basis die »Diskussionsbeiträge« vom November 1953 dienten (vgl. Dziadkowski 1997, 5), die Einführung des Splitting-Verfahrens nach Feststellung der Verfassungswidrigkeit von § 26 ff, EStG sowie die »erste« Ein-

kommensteuerkommission, die als Durchforstungskommission allerdings primär eine textkritische Überarbeitung des EStG vornehmen sollte. Sie hatte u.a. den Auftrag erhalten, die Vorschriften »im Wortlaut nach Möglichkeit einfacher, allgemeinverständlicher, vielleicht auch volkstümlicher zu fassen« (vgl. Untersuchungen 1964, 25). Weitere Gutachten – zumeist mit begrenztem Auftrag – wurden erstellt. Erwähnt seien die »Thesen der Einkommensteuer-Kommission ...« 1994, die »Petersberger Steuervorschläge« 1997, die »Brühler Empfehlungen« 1999 und weitere Gutachten der Wissenschaftlichen Beiräte beim Bundesministerium der Finanzen sowie beim Bundesministerium für Wirtschaft, die allerdings keine Vorschläge zur Ausgestaltung von Rechtsvorschriften unterbreiteten.

Grundlage für wissenschaftliche Diskussionen des gesamten Steuersystems war bislang das Steuerreformgutachten aus 1971, da sich alle weiteren gutachtlichen Stellungnahmen nur auf bestimmte Steuerarten erstreckten. Für die reale Steuerpolitik erlangte jedoch nur die Körperschaftsteuerreform durch die Einführung des Anrechnungsverfahrens Bedeutung, bis auch dieses wieder vorübergehend durch das Halbeinkünfteverfahren und dieses inzwischen wiederum durch die Einführung der Abgeltungssteuer abgelöst wurden (vgl. Ganghof 2004, 62 ff.).

Die Schwäche aller bisherigen gutachtlichen Meinungsäußerungen und der steuerpolitischen Maßnahmen war und ist, dass der Inflation zu wenig Aufmerksamkeit geschenkt wird und dem Nominalwertprinzip der Status einer Tabuzone zuerkannt wird. Lediglich im Jahr 1973 wurde ein Gesetzentwurf eingebracht, der die »Beseitigung von Inflationsschäden bei der Einkommen- und Lohnsteuer« im Rahmen eines »Inflationsentlastungsgesetzes« vorschlug (Gesetzentwurf 1973). Niemand erinnert sich heute noch an die Worte von Hans Schäffer aus dem Jahre 1932. Er vertrat die Meinung, man könne »nicht die Finanzen nach der Politik«, sondern man müsse »die Politik nach den Finanzen machen (vgl. Ullmann 2005, 97). Sparsamkeit und Ethik sind bekanntlich Fremdworte für Steuerpolitiker. Dass Steuerrecht ohne Wertgrundlage ... in des Wortes eigentlicher Bedeutung wertlos« ist, berührt die Politik nicht (vgl. Tipke 2002, 148). Im Zuge einer Diskussion über die Steuerpolitik und das deutsche Regierungssystem hat im Hinblick auf eine Einkommensteuerreform schon 2004 Ganghof festgestellt, dass »trotz scheinbarer Einigkeit der Parteien über Grundprinzipien der Steuerreform die politische Einigung so schwer fällt, und die Frage »warum der Flat-Tax-Vorschlag von Paul Kirchhof nur eine Frage der Zeit war und warum er in absehbarer Zeit wohl kaum umgesetzt werden wird«, nur schwer zu beantworten ist. Diese pessimistische Aussage zeigt, wie heutige Steuerpolitik eingeschätzt wird (vgl. Ganghof 2004, 17).

Man soll die Hoffnung auf Besserung jedoch nie aufgeben, wie Klaus Tipke es bereits 1990 anklingen ließ, indem er »von

der Euphorie über die Resignation zu neuer Hoffnung« kam (vgl. Tipke 1990). Wissenschaftliche Arbeiten können, wenn auch nur auf lange Sicht, zur Verbesserung der Situation führen. Man sollte aber nicht »die Wissenschaft zur Magd der Politik machen« (Tipke 1990, 313). Paul Kirchhof hat trotz aller Anfeindungen aus politischen Lagern nicht resigniert und nochmals einen großen Anlauf genommen (mbe.2011). Um seinen Mut zu begreifen, muss man nochmals 40 Jahre zurückblenden. Das 1971 erstattete Steuerreformgutachten war das erste umfassende »Reformwerk«, das nach dem Zweiten Weltkrieg das gesamte deutsche Steuerrecht analysiert und konkrete Vorschläge unterbreitet hatte. Es darf in Erinnerung gerufen werden, dass ca. 20 Jahre nach der Ankündigung durch Konrad Adenauer Ende 1968 die Steuerreformkommission berufen wurde und diese am 30. März 1971 ihr umfangreiches Gutachten vorgelegt hatte. »Auslösendes Moment für die Einsetzung der Steuerreformkommission war die seit Jahren immer heftiger gewordene Kritik an dem System des deutschen Steuerrechts und der Ausgestaltung der Steuergesetze im einzelnen.« (Gutachten 1971, 23). Die Kritik am Steuersystem sei zwar so alt wie das Steuerrecht selbst. Es habe auch nicht an Reformvorschlägen und partiellen Steuerreformen gefehlt. Für Einzelbereiche habe »es Reformen gegeben, die diesen Namen verdienen, so ... für den Bereich des Umsatzsteuerrechts mit dem Übergang zum Mehrwertsteuersystem« (Gutachten 1971, 23). An einer umfassenden, in allen Bereichen aufeinander abgestimmten Reform des ganzen Steuersystems habe es bisher jedoch gefehlt.

Interessant ist aus heutiger Sicht, welcher Auftrag der Kommission erteilt wurde. Die Kommission sollte zur Vorbereitung einer umfassenden Steuerreform ein Gutachten ausarbeiten, das sowohl die direkten Steuern als auch die indirekten Steuern sowie die Prämien Gesetze behandelt. Die Sparförderung spielte zur damaligen Zeit eine große Rolle. Es sollte der »Grundsatz der Gleichmäßigkeit und sozialen Gerechtigkeit der Besteuerung berücksichtigt werden. Ganz besonderer Wert sei auf eine Vereinfachung des Steuerrechts zu legen. Schließlich müssten die Harmonisierungsbestrebungen innerhalb der EWG Berücksichtigung erfahren« (Gutachten 1971, 19). Diese Vorgaben sind nach wie vor aktuell und tragen auch den Reformentwurf Paul Kirchhofs.

Die in den Jahren 1971 bis 1973 von der Bundesregierung erarbeiteten Gesetzentwürfe konnten weitgehend nicht umgesetzt werden. Lediglich die Körperschaftsteuerreform konnte per 1977 realisiert werden. In der Zwischenzeit wurden immer wieder Kommissionen für Einzelbereiche eingesetzt. Eine ganzheitliche Untersuchung wurde nicht in Auftrag gegeben. Nur Joachim Lang hat es nochmals 1993 gewagt, den Entwurf eines Steuergesetzbuchs vorzulegen (vgl. Lang 1993). In Deutschland war ihm kein Erfolg beschieden. Die Absichtserklärung des ersten Bundeskanzlers steht also immer noch im Raum. Nach diesem Rückblick in mehr

als 60 Jahre »Reformbedarf« kann man wohl ermessen, welcher Aufgabe sich Paul Kirchhof gestellt hat.

Zum Reformentwurf zur Erneuerung des deutschen Steuerrechts

Das Reformwerk basiert auf den bereits früher vorgelegten Entwürfen für ein Einkommensteuergesetzbuch und ein Umsatzsteuergesetzbuch, umfasst nunmehr aber das gesamte Steuerrecht. Der größte Reformbedarf besteht im Einkommensteuerrecht. Bereits 1988 hatte Paul Kirchhof für den Deutschen Juristentag ein Gutachten zur Einkommensteuer erstellt. 2001 folgte der Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes, der 2003 in ein Einkommensteuergesetzbuch überführt wurde. Vorab ist anzumerken, dass der Reformentwurf eine Einheitssteuer im Rahmen einer Reform von Einkommen- und Körperschaftsteuer vorsieht, die sowohl für natürliche als auch für »steuerjuristische Personen« Gültigkeit erlangen soll (vgl. Kirchhof 2003). Neben dem dringlichen Reformbedarf bei der Ertragsbesteuerung wird auch seit geraumer Zeit erhöhter Reformbedarf bei der Umsatzsteuer angenommen (vgl. Mittler 2001; Widmann 2002; Dziadkowski et al. 2003; Leitzl 2010). Seit Einführung des Binnenmarktes haben missbräuchlicher Vorsteuerabzug und Umsatzbetrug mittels Karussellgeschäften erheblich zugenommen (vgl. Kraeusel 2008). Die Schwierigkeiten, auf EU-Ebene wirksame Abwehrmaßnahmen zu entwickeln, haben in Deutschland verschiedene Instrumente entstehen lassen, die aber ihre Aufgabe, Verhinderung von Vorsteuerbetrug, nur unzureichend erfüllen können. Zur Verhinderung grenzüberschreitend organisierter Umsatzsteuerverkürzungen sind dringend Reformmaßnahmen erforderlich. Hierzu wurden 2008 im Umsatzsteuergesetzbuch umfassende Vorschläge vorgestellt (vgl. Kirchhof 2008). Bemerkenswert ist, dass nach diesem Vorschlag alle Verkehrssteuern in die Umsatzbesteuerung integriert werden sollen.

Der Reformentwurf »Bundessteuergesetzbuch (BStGB)« ist in sechs Teile gegliedert. Es sind dies fünf »Bücher« und ein »Anhang«. Vorangestellt wurden »Leitgedanken der Steuerreform«. Den jeweiligen Vorschriften sind umfangreiche Begründungen beigelegt, die durch Rechtsprechungshinweise und Literaturquellen die Überlegungen leicht nachvollziehbar machen. Als Oberziel kann man den Wunsch nach Vereinfachung des gesamten Steuerrechts ausmachen. Vor einer weiteren Erörterung der einzelnen Teilbereiche sollen die Beweggründe des Verfassers und die Bitte um Diskussion aus dem Vorwort zitiert werden:

»Demokratie fragt immer wieder, ob ein Gesetz gut ist. Entdeckt sie Mängel und Unzulänglichkeiten, wird sie über diese Schwächen sprechen, in der Wissenschaft und in der Öffentlichkeit auf das gerechtere Gesetz drängen. So erneu-

ert sich die Demokratie stets – das ist das Ideal – zum Besseren.« (Vorwort V)

»Unser Reformvorschlag ist wissenschaftlich, also in Unbefangenheit geprägt von einem Willen zum Besseren – für unser Steuerrecht, unsere Wirtschaft, unsere freiheitliche Demokratie. Mit der Publikation unserer Überlegungen verbinden wir die Hoffnung, der Öffentlichkeit, den Parteien und Verbänden, dem Parlament einen Reformimpuls geben zu können, dabei auf wissenschaftliche Kritik zu treffen, die Wege weist, wie unser Vorschlag zu verbessern ist.« (Vorwort VIII).

Das Reformwerk ist wie folgt strukturiert:

Buch 1: Allgemeiner Teil
 Buch 2: Einkommensteuer
 Buch 3: Erbschaft- und Schenkungsteuer
 Buch 4: Umsatzsteuer
 Buch 5: Verbrauchsteuer
 Anhang: Bilanzrecht

Jedes Buch sowie der Anhang enthalten nach einer »Übersicht« die »Grundgedanken« sowie umfassende Erläuterungen zur jeweiligen Steuerart. Der Reformvorschlag umfasst ohne Glossar und Literaturverzeichnis 1 206 Seiten und entspricht damit vom Volumen her in etwa dem Steuerreformgutachten 1971. Besonders hervorstechend sind die neuen Ansätze bei der Ertragsbesteuerung und der Umsatzbesteuerung, die die jahrzehntealte Zementierung der Steuerartengebiete auflösen. Hervorzuheben ist die »Zusammenlegung« von Einkommen- und Körperschaftsteuer nebst Ersatz der Gewerbesteuer durch eine kommunale Zuschlagsteuer sowie das neue Umsatzsteuer-(Mehrwertsteuer-)konzept, das die Besteuerung von Umsätzen zwischen Unternehmen merklich vereinfachen könnte.

An den Anfang des Reformentwurfs hat Paul Kirchhof »Leitgedanken der Steuerreform« gestellt. Er weist darauf hin, dass das gegenwärtige Steuerrecht allgemein als unzulänglich empfunden wird, »weil es unübersichtlich ist, die Freiheit des Wirtschaftens erschwert und hemmt, in seinem ständigen Wechsel langfristige Planungen kaum zulässt, mit seinen Lenkungstatbeständen Freiheit beengt und nicht selten in die ökonomische Torheit führt« (Paul Kirchhof 2011, 1). Er sieht die Aufgabe der Wissenschaft darin, der Öffentlichkeit und der Politik nachhaltig bewusst zu machen, »dass ein maßvolles und gleichmäßiges Steuerrecht möglich ist« (Paul Kirchhof 2011, 2). Er bezeichnet die Steuer als Preis der Freiheit. Dem Staat soll die Steuer als Teilhabe am Erfolg privaten Wirtschaftens zukommen, weil sich der Bürger »auf die von der Rechtsgemeinschaft bereitgestellte Freiheitsstruktur von Marktordnung, Frieden, Rechtssystem, Schul- und Ausbildungswesen stützt« (Paul Kirchhof 2011, 4).

Der Heidelberger Reformentwurf hat sich zum Ziel gesetzt, »das geltende Steuerrecht in einem Entwurf eines einschichtigen Steuergesetzbuchs zu vereinfachen. ... Die Kodifikation eines BStGB fasst die derzeit mehr als 200 Steuergesetze zu einem einzigen Steuergesetzbuch zusammen und reduziert die mehr als 30 Bundessteuern auf vier« (Paul Kirchhof 2011, 7). Ein besonderes Anliegen ist ihm die Schaffung eines einfachen und verständlichen Steuerrechts. Die steuerliche Gesetzgebungspraxis der Gegenwart gebe Anlass, »das rechtsstaatliche Erfordernis des einfachen und verständlichen Gesetzes nachdrücklich in Erinnerung zu rufen« (Paul Kirchhof 2011, 6). Hiermit greift er die löbliche Absicht der ersten Einkommensteuerkommission aus dem Jahre 1964 auf, die ihre Untersuchungen »unter besonderer Berücksichtigung textkritischer, rechtssystematischer und verfassungsrechtlicher Gesichtspunkte« vorgenommen hatte (Untersuchungen 1964, 25 f.). Bemerkenswert ist, dass in § 8 eine »Obergrenze der Gesamtbelastung« vorgeschlagen wird. Die Regelung hat folgenden Wortlaut:

»Die jährliche Belastung aus Steuern darf die Hälfte des jährlichen Einkommens nicht übersteigen (Obergrenze). Dabei ist die Belastung mit Umsatzsteuer und Verbrauchsteuern mit 20 von 100 des Einkommens anzusetzen. Die Erbschaft- und Schenkungsteuer bleibt in diesem Belastungsvergleich unberücksichtigt. Übersteigt die individuelle Jahresbelastung die Obergrenze, ist bis zu einer gesetzlichen Korrektur die veranlagte Einkommensteuer entsprechend zu mindern.« Diese Auffassung zur hälftigen Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand findet u.a. eine Stütze im »Zweiten Politischen Testament« von Friedrich dem Großen aus dem Jahre 1768 (vgl. Paul Kirchhof 2011, 167; Dietrich 1986, 499).

Dieser Regelungsvorschlag wird bei den politischen Entscheidungsträgern wohl wenig Gegenliebe finden, zumal sie eher an Revitalisierung der Vermögen- und Gewerbesteuer, Verewigung des Solidaritätszuschlags und weitere Abgaben wie Bettensteuern usw. denken. Hinzu kommt der überbordende künftige Mittelbedarf, der durch die Errichtung von unüberschaubaren Rettungsschirmen verursacht wird und den Finanzminister vom »Herrn der Löcher« zum »Billionär der Schirme« mutieren lässt. Nachdem Griechenland mit Volksabstimmungen die Weltwirtschaft verunsichert hat, wird die Krise für Steuerzahler jetzt erst richtig losgehen (vgl. Sinn 2011, 10). Da die Berücksichtigung der stark schleichenden Inflation auch nicht zu erwarten ist, wird die Steuerlast real merklich ansteigen (vgl. Milbradt et al. 2011, 220–237).

Da der Umfang der Vorschläge eine eingehende Erörterung an dieser Stelle gegenwärtig nicht zulässt, ohne den Rahmen dieses Beitrags zu sprengen, sollen nachstehend nur die Vorschläge zu den beiden ergiebigsten Steuerarten – die Umsatzsteuer und die Einkommensteuer nebst Körperschaft- und Gewerbesteuer nach alter Lesart – nachgezeichnet werden.

Zur »neuen« Einkommensteuer und kommunalen Zuschlagsteuer

Der Reformentwurf sieht vor, künftig Personen- und Kapitalgesellschaften als steuerjuristische Personen gleich zu besteuern. Die Trennung zwischen Körperschaft- und Einkommensteuer wird aufgegeben. Das könnte zur Rechtsformneutralität der Besteuerung führen, sofern eine vollständige Umsetzung realisiert wird. Steuerobjekt soll wie bisher das Markteinkommen abzüglich bestimmter persönlicher Abzüge sein.

§ 42 lautet: Persönliche Steuerpflicht

»Natürliche Personen und steuerjuristische Personen sind einkommensteuerpflichtig.«

§ 43 lautet: Steuergegenstand, Steuersatz

»(1) Der Einkommensteuer unterliegt das Einkommen eines Kalenderjahres.

(2) Einkommen sind die Einkünfte des Steuerpflichtigen aus Erwerbshandeln abzüglich der existenzsichernden Aufwendungen und des Sozialausgleichs.

(3) Einkünfte sind die Erwerbserlöse abzüglich der Erwerbskosten. Erwerbshandeln ist die Nutzung von Erwerbsgrundlagen, um Einkünfte am Markt zu erzielen. Eine Erwerbsgrundlage ist eine zur Vermögensmehrung bestimmte und geeignete Einkunftsquelle.

(4) Die Einkommensteuerschuld beträgt ein Viertel des Einkommens.«

Die Regelung verzichtet auf die Aufzählung von Einkunftsarten wie im geltenden EStG. Damit soll eine Gleichbehandlung aller Einkünfte sichergestellt werden.

Bereits 1988 hatte sich Paul Kirchhof in seinem Gutachten für den 57. Deutschen Juristentag der Frage gestellt: »Empfiehl es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen?« (Paul Kirchhof 1988, Teil F.) Seither kämpft er mit Verve für die Vereinfachung und wider die Ungerechtigkeiten auf dem Gebiet der Einkommensbesteuerung. Erstes umfassendstes Zeugnis ist der »Vorschlag zur Reform der Einkommen- und Körperschaftsteuer« (Paul Kirchhof 2004), der aus dem Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes (Karlsruher Entwurf 2001; Paul Kirchhof, Erläuterungen, 2001) hervorgegangen war.

Die Schwächen des geltenden Gewerbesteuerrechts führten zu Überlegungen, wie die gewichtigste Gemeindesteuer verbessert werden kann (vgl. Dziadkowski 1987). Es wird darauf hingewiesen, dass sich die Gewerbesteuer durch die Einführung der Gewerbesteuerumlage, den Wegfall der Lohnsumme als Besteuerungsgrundlage und die Abschaffung der Gewerbekapitalsteuer zum 1. Januar 1998 von einer Objektsteuer zu einer Ertragsteuer ent-

wickelt hat. Da die bisherige Gewerbesteuer nicht mehr geeignet ist, den notwendigen Beitrag zur Finanzierung der Gemeinden zu leisten, wird eine kommunale Zuschlagsteuer zur »neuen« Einkommensteuer erwogen. Folgende Regelungen werden vorgeschlagen:

§ 65 Erhebung einer Kommunalen Zuschlagsteuer

»Die Gemeinden erheben eine Kommunale Zuschlagsteuer. Die Kommunale Zuschlagsteuer belastet das in der Gemeinde erwirtschaftete Einkommen ...«

§ 66 Steuerpflicht

»Steuerpflichtiger der Kommunalen Zuschlagsteuer ist, wer einkommensteuerpflichtig ist.«

Der Kreis der Steuerpflichtigen wird ausgeweitet. Im Gegensatz zur bisherigen Rechtslage, nach der nur Gewerbetreibende von der Gewerbesteuer erfasst werden, sollen künftig alle Bürger einer Gemeinde die Zuschlagsteuer entrichten, d.h. auch Arbeitnehmer sollen die Gemeindesteuer tragen. Da das Hebesatzrecht der Gemeinde zusteht, muss noch deren Zuständigkeit geregelt werden. Hier ist vorgesehen, die Steuerberechtigung der Gemeinde an das Belegenheitsprinzip anzuknüpfen. Im Regelfall ist die Gemeinde berechtigt, in der die Betriebsstätte belegen ist. Für Arbeitnehmer soll nicht die Wohnsitzgemeinde hebeberechtigt sein, sondern die Gemeinde »in der sich der Arbeitsplatz befindet.« Das bedeutet, dass Wohnsitzgemeinden nicht wie bisher am Arbeitseinkommen partizipieren, wie es bislang über die Einkommensteueranteile der Fall ist. Wohnstädte wären gezwungen, gewerbliche Ansiedlungen in verstärktem Maße zu generieren.

Die Steuerbelastung aller Einwohner einer Gemeinde würde unabhängig von ihrem Wohnort entstehen. Zur Begründung wird angeführt, dass der Arbeitsplatz der Ort ist, »an dem Arbeitnehmer ihre Arbeitskraft als Erwerbsgrundlage nutzen, um Arbeitslohn zu verdienen« (Paul Kirchhof 2011, 558).

Zur Umsatzsteuer

Als Mangel des geltenden Rechts wird hervorgehoben, dass die Umsatzsteuer, die als Verbrauchsteuer den Verbraucher belasten soll, auf allen Ebenen erhoben wird. Alle Umsätze – auch die zwischen Unternehmern – werden zunächst belastet und dann unter bestimmten Voraussetzungen durch den Vorsteuerabzug wieder entlastet. Bekanntlich fungiert der Unternehmer weitgehend als Steuereinsammler. Die Kompliziertheit und Unsystematik sei Gegenstand ständiger Diskussion und werde vielfach beklagt. Das UStG lasse eine innere Ordnung vermissen. Steuerbefreiungen und Steuerermäßigungen seien zum Teil nicht nachvollziehbar. Auch seien die besonderen Verkehrsteuern in die Umsatz-

steuer integrierbar. Auch die Europäische Kommission habe angeregt, das Mehrwertsteuersystem zu vereinfachen und zu modernisieren. Umsatzsteuerausweis auch im binnenunternehmerischen Sektor erfordere eine Unmenge an Arbeits- und Buchungsvorgängen. So seien von den im Jahre 2008 gezahlten Entgelten von insgesamt »knapp 5,4 Bill. Euro über 1,9 Bill. Euro auf das Verarbeitende Gewerbe und über 1 Bill. Euro auf den Großhandel« entfallen (vgl. Paul Kirchhof 2011, 814). Die hohen Beträge, die auf Steuerbetrug zurückzuführen seien, gehen vielfach auf ungerechtfertigten Vorsteuerabzug zurück. Das betrugsanfällige »Nullsummenspiel« ließe sich vermeiden, »wenn die Umsatzsteuer von vornherein auf eine Belastung des Verbrauchers ausgerichtet ist.« (Paul Kirchhof 2011, 814 a.E.).

Der Reformentwurf schlägt daher vor, im Regelfall – im unbaren Zahlungsverkehr – auf eine Besteuerung der Leistungen an Unternehmer und auch an die öffentliche Hand zu verzichten und zugleich den Vorsteuerabzug in diesen Fällen aufzugeben. Vorsteuerbetrug sei dann so gut wie ausgeschlossen (vgl. Mittler 2001; Widmann 2002; Dziadkowski et al. 2003). Hinsichtlich der Steuerermäßigungen wird auf einen ermäßigten Steuersatz verzichtet und der Regelsatz in Höhe von 19% vorgeschlagen. Obwohl der ermäßigte Steuersatz gerade für Nahrungsmittel das Existenzminimum des Verbrauchers berühre, sollen auch diese dem Regelsteuersatz unterworfen werden. Der Reformentwurf gibt sich der Hoffnung hin, dass der Grundfreibetrag nach §32a EStG entsprechend aufgestockt werden könnte. Da eine zeitnahe Anpassung der Grundfreibeträge an die gestiegenen Lebenshaltungskosten so gut wie nie vorgenommen wird, würde die Abschaffung des ermäßigten Steuersatzes zu einer merklichen Mehrbelastung führen. Zu berücksichtigen ist, dass sich das Aufkommen zwischen 1969 und 2009 vervielfacht hat (vgl. Milbradt et al. 2011, 209).

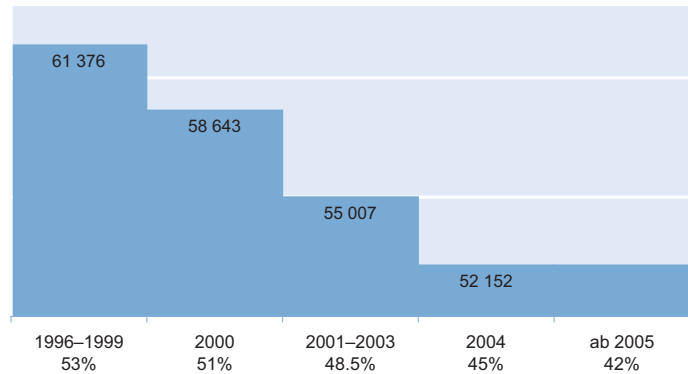
Ausblick

Es ist zu erwarten, dass sich die Kritik am Reformentwurf wieder am Steuersatz bei der Einkommensteuer von »einem Viertel« entzünden wird. Es soll daher auf die bisherige Strategie bei Steuersatzkorrekturen, die meist mit der Bezeichnung »Steuerreform« belegt wurden, hingewiesen werden. Der progressive Tarif neigt dazu, bei Preissteigerungstendenzen heimliche Steuererhöhungen in Form der kalten Progression zu erzeugen. Die Verringerung der Steuertarife im progressiven Bereich wurde in der Vergangenheit zumeist dadurch zum Teil wieder neutralisiert, dass man die Zonengrenzen zum Spitzensteuersatz verschoben hat. Durch Ab-

Abb. 1

Entwicklung der oberen Proportionalzone des Steuersatzes

Jahreseinkommen in Euro



Quelle: Darstellung des Autors.

senkung der oberen Proportionalzone konnten die Ermäßigungen zum Teil wieder eingefroren werden, wie aus Abbildung 1 ersichtlich ist.

Ob das bemerkenswerte Reformvorhaben das Schicksal früherer großer Reformwerke erleidet, bleibt abzuwarten. Die erste sog. Große Steuerreform konnte unter dem Eindruck von besatzungsbedingten Einkommensteuersätzen bis zu 95% 1954 merkliche Tarifiermäßigungen vornehmen. Bezeichnend für die damalige Zeit war, dass »die Fragen der großen Steuerreform noch vor der Herstellung der Gesetzentwürfe ausgiebig und gründlich in den berufensten Kreisen diskutiert« wurden (vgl. Spitaler 1954, 76). Lob wurde allen beteiligten Kreisen gezollt. So wies Armin Spitaler darauf hin: »Dem BFM muß die Anerkennung gezollt werden, daß es ... diese Diskussionen nicht nur nicht scheut und zu hemmen sucht, sondern sie sogar fordert und unterstützt.« Es war aber die Zeit, als man noch von der Organischen Steuerreform träumen durfte. Möge dem Reformwerk von Paul Kirchhof ebenfalls eine solche fruchtbare sachliche Diskussion beschieden sein.

Literatur

- Bareis, P. (1999), »Die Reform der Einkommensteuer vor dem Hintergrund der Tarifentwicklung seit 1934«, in: P. Kirchhof, W. Jakob und A. Beermann (Hrsg.), *Steuerrechtsprechung, Steuergesetz, Steuerreform*, Festschrift für Klaus Offerhaus, Köln, 1053–1069.
- Beise, M. (2003), »Ein Steuergesetz, das lesbar ist«, *Süddeutsche Zeitung*, 5./6. Juli, 9.
- BdF (1964), *Untersuchungen zum Einkommensteuerrecht*, Schriften des BdF, Heft 7, Bonn.
- BMF (1999), *Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung*, Heft 66 der Schriftenreihe des BMF, Bonn.
- CDU/CSU-Fraktion (1973), »Entwurf eines Gesetzes zur Beseitigung von Inflationsschäden bei der Einkommen- und Lohnsteuer« (Inflationserleichterungsgesetz), BT-Drucks. 7/1043, 27. September 1973.
- Dietrich, R. (1986), »Die politischen Testamente der Hohenzollern«, http://francia.digitale-sammlungen.de/Blatt_bsb00016308,00301.html.
- Dziadkowski, D. (1987), »Umgestaltung, Revitalisierung oder Ersatz der Gewerbesteuer«, *StuW*, 330–342.
- Dziadkowski, D. (1993), »Vorsteuerabzug und Binnenmarkt«, *StuW*, 169–179.

- Dziadkowski, D. (1997), »Zur Tarifiediskussion im Rahmen der geplanten Jahrhundertreform«, *BB*, 1018–1023.
- Dziadkowski, D. (1997a), »50 Jahre Einkommensteuer«, in: *50 Jahre Steuerberaterverband e.V.*, Köln, 1–18.
- Dziadkowski, D. (1999), »Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer als Zielgröße von Reformansätzen«, in: P. Kirchhof, W. Jakob und A. Beermann (Hrsg.), *Steuerrechtsprechung, Steuergesetz, Steuerreform*, Festschrift für Klaus Offerhaus, Köln, 1081–1112.
- Dziadkowski, D. (2003), »Zur Abwehr von organisiertem Umsatzsteuer-Betrug in der EU« – zugleich Bericht über die steuerpolitische Gemeinschaftskonferenz am 29. September 2003 »Mehrwertsteuerhinterziehung und Modellansätze zu ihrer Vermeidung« in München, *UVR*, 391–395.
- Dziadkowski, D. (2004), »EU-Kommission fordert verstärkte Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs in den Mitgliedstaaten«, *UVR*, 41–44.
- Dziadkowski, D. (2005), »50 Jahre Reformansätze bei der Einkommensteuer«, *ifo Schnelldienst* 58(2), 23–29.
- Dziadkowski, D. (2008), »Verringerung der Überbesteuerung durch heimliche Steuererhöhungen dringend erforderlich«, *ifo Schnelldienst* 61(10), 19–24.
- Dziadkowski, D., A. Gebauer, W. Lohse, C. Nam und R. Parsche (2003), *Entwicklung des Umsatzsteueraufkommens und finanzielle Auswirkungen neuerer Modelle bei der Umsatzbesteuerung*, ifo Forschungsberichte 13, ifo Institut, München.
- Einkommensteuer-(Bareis-)Kommission (1995), *Thesen der Einkommensteuerekommission zur Steuerfreistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der Einkommensteuer*, Heft 55 der Schriftenreihe des BMF, Bonn.
- Ganghof, S. (2004), *Wer regiert in der Steuerpolitik? Einkommensteuerreform zwischen internationalem Wettbewerb und nationalen Verteilungskonflikten*, Frankfurt, New York.
- Gebauer, A. (2003), »Entwicklung des Umsatzsteueraufkommens und finanzielle Auswirkungen neuerer Modelle bei der Umsatzbesteuerung«, *ifo Schnelldienst* 56(6), 28–36.
- Geiger, M. (1985), »Die »große« Steuerreform – Was ist aus dem Gutachten der Steuerreformkommission geworden?«, in: *Der BFH und seine Rechtsprechung*, Festschrift für Hugo von Wallis, Bonn, 553–561.
- Gutachten der Steuerreformkommission* (1971), Heft 17 der Schriftenreihe des BMF, Bonn.
- ifo Institut (1954), »Reform der Einkommen- und Körperschaftsteuer – Stärkere Tarifsenkung ist möglich«, *ifo Schnelldienst* (11), 18. Februar.
- Karlsruher Entwurf (2001), *Heidelberger Forum* Bd. 116 = *DStR*, 917–920.
- Kirchhof, P. (1988), *Empfiehlt es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen?*, Gutachten zum 57. Juristentag, München.
- Kirchhof, P. (2001), »Erläuterungen zum Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes«, *DStR*, 913–924.
- Kirchhof, P. (2003), *Einkommensteuergesetzbuch, Ein Vorschlag zur Reform der Einkommensteuer- und Körperschaftsteuer*, Heidelberg.
- Kirchhof, P. (2004), »Perspektiven einer Steuerreform«, *ifo Schnelldienst* 57(12), 8–9.
- Kirchhof, P. (2006), »Die Besteuerung des Einkommens in einem einfachen, maßvollen und gleichmäßigen Belastungssystem«, *BB*, 71–78.
- Kirchhof, P. (2008), *Umsatzsteuergesetzbuch, Ein Vorschlag zur Reform der Umsatzsteuer und der Verkehrsteuern*, Heidelberg.
- Kirchhof, P. (2011), *Bundessteuergesetzbuch, Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts*, Schriftenreihe des Instituts für Finanz- und Steuerrecht, Forschungsstelle Bundesgesetzbuch, Bd. 4, Heidelberg.
- Kirchhof, P. (2011), »Die Deutschen verdienen eine radikale Steuerreform«, *Neue Zürcher Zeitung*, 6. August, 12.
- Kraeusel, J. (2008), »Die Zukunft der Umsatzsteuer aus deutscher Sicht«, in: P. Kirchhof und H. Nieskens (Hrsg.), *Festschrift für Wolfram Reiß*, Köln, 297–320.
- Lang, J. (1993), *Entwurf eines Steuergesetzbuchs*, Heft 49 der Schriftenreihe des BMF, Bonn.
- Lang, J. et al. (2005), *Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes*, Köln.
- Leiti, H. (2010), *Maßnahmen zur Sicherung des Umsatzsteueraufkommens*, Nürnberg.
- mbe. (2011), »Kirchhofs zweiter Schuss. Warum es Steuerreformen in Deutschland so schwer haben«, *Neue Zürcher Zeitung*, 6. August, 12.
- Milbradt, G., G. Nerb, W. Ochel und H.-W. Sinn (2011), *Der ifo Wirtschafts-kompass*, Hanser Verlag, München.
- Mittler, G. (2001), »Einführungen von Vorstufenbefreiungen als Mittel zur Umsatzsteuer-Betrugsbekämpfung«, *UR*, 385–389.
- Petersberger Steuervorschläge (1997), *Reform der Einkommensbesteuerung*, Heft 61 der Schriftenreihe des BMF, Bonn.
- Reiß, W. (2003), »Zurück zu den Wurzeln?, Zur Geschichte der Körperschaftsteuer in Deutschland«, in: *50 Jahre Steuerreform in Deutschland*, Bonn.
- Sinn, H.-W. (2002), »Der Weg in den Steuerstaat«, *ifo Standpunkt*, 18. Oktober, München.
- Sinn, H.-W. (2005), »Wie Deutschland zu retten wäre«, in: B. Suchy (Hrsg.), *Was jetzt zu tun ist. Wie sich Deutschland ändern muss*, Berlin, 151–161.
- Sinn, H.-W. (2011), »Die Krise geht für Steuerzahler jetzt erst los«, *Die Welt*, 29. Oktober, 10.
- Spitaier, A. (1954), »Der Troeger-Bericht zur großen Steuerreform«, *FR*, 75–78.
- Tipke, K. (1988), »Über richtiges Steuerrecht«, *StuW*, 262–272.
- Tipke, K. (1990), »Über Steuergesetzgebung und Verfassungsgerichtsbarkeit«, *StuW*, 307–319.
- Tipke, K. (2002), »Der Karlsruher Entwurf zur Reform der Einkommensteuer«, *StuW*, 148–159.
- Troeger, H. (1954), *Diskussionsbeiträge des Arbeitsausschusses für die Große Steuerreform*, Stuttgart.
- Troeger, H. (1958), *Denkschrift zur Verbesserung der Einkommensbesteuerung 1957*, Stuttgart.
- Ullmann, H.-P. (2005), *Der deutsche Steuerstaat, Geschichte der Öffentlichen Finanzen*, München.
- Widmann, W. (2002), »Zu den Mainzer Vorschlägen zur Umsatzsteuer«, *UR*, 14–20.
- Widmann, W. (2009), »Das Umsatzsteuergesetzbuch als Beitrag zur Vollendung des europäischen Binnenmarktes?«, *BB*, 927–933.
- Wagner, W. (2003), »Zulässige Systemumstellungen zur Eindämmung des Mehrwertsteuerbetrugs aus Sicht der Rechtsprechung«, *UVR*, 386–391.



Franz W. Wagner*

Einfach weniger Steuern zahlen

Paul Kirchhof setzt sich mit seinem Entwurf eines Bundessteuergesetzbuches (vgl. Kirchhof 2011) zum Ziel, das Steuerrecht zu vereinfachen und alle Privilegien und Lenkungsmaßnahmen abzuschaffen, um das Steuerrecht gerechter zu machen. Diese eher unbestimmte Zielsetzung weist einen engen Bezug zu operationalen ökonomischen Kriterien auf:

- Steuererhebungskosten sind eine operationale Maßgröße für die »Einfachheit« eines Steuersystems.
- Steuerwirkungen als Abweichungen von einer neutralen Besteuerung messen Steuerbegünstigungen und Privilegien.
- Distributive Konsequenzen operationalisieren das Ziel steuerlicher Gerechtigkeit.

Der Kirchhof-Entwurf umfasst eine Radikalreform der Einkommensbesteuerung, eine Erbschaft- und Schenkungssteuer sowie eine Umsatz- und Verbrauchssteuer. Da die tiefgreifendsten Änderungen die bisherige Einkommensteuer und Körperschaftsteuer betreffen, wird die Analyse auf diese Steuern beschränkt.

Welche Kosten sind für eine Steuervereinfachung relevant?

Der vieldeutige Begriff der Steuervereinfachung wird durch den Maßstab der Steuererhebungskosten (»compliance costs«) operationalisiert (vgl. Slemrod 1996). Steuererhebungskosten als Maßgröße der Einfachheit eines Steuersystems können unterteilt werden in steuerliche Deklarationskosten und steuerliche Planungskosten. Deklarationskosten entstehen ex post durch die Abgabe von Steuererklärungen, die eine Transformation bereits realisierter öko-

nomischer Sachverhalte in gesetzliche Tatbestände vornehmen. Zu den Deklarationskosten im weiteren Sinne gehören auch Kontrollkosten der Finanzbehörden und die Kosten der Klärung von strittigen Sachverhalten durch Finanzgerichte. Steuerliche Planungskosten entstehen ex ante durch Steuervermeidungsbestrebungen von Steuerpflichtigen als Reaktion auf die »transactional complexity« von Steuersystemen. Sie werden durch ungleichmäßige Besteuerung wirtschaftlich gleichwertiger Alternativen hervorgerufen, wenn die Nettoergebnisrechnung nach Steuern zu anderen Entscheidungen führt als die Bruttorechnung vor Steuern.

Zwischen steuerlichen Deklarationskosten und Planungskosten besteht ein Substitutionsverhältnis: Deklarationskosten für Steuerbemessungsgrundlagen sind umso höher, je detaillierter ökonomische Sachverhalte steuerlich abgebildet werden, während grobe Pauschalsteuern – wie z.B. Kopfsteuern – die Deklarationskosten senken. Da Pauschalsteuern als ungerecht gelten, da sie die »wirtschaftliche Leistungsfähigkeit« nicht berücksichtigen, sind der Steuervereinfachung durch »rohe« Bemessungsgrundlagen Grenzen gesetzt. Andererseits werden durch eine verfeinerte und gleichmäßige Besteuerung ökonomischer Zielgrößen Steuerausweichmöglichkeiten reduziert und hierdurch steuerliche Planungskosten vermieden. Der Trade off zwischen Deklarations- und Planungskosten stellt daher ein komplexes Problem dar. Um sowohl Deklarations- als auch Planungskosten zu berücksichtigen, muss der Kirchhof-Entwurf in Bezug auf beide Kostenarten beurteilt werden.

Führen kurze Gesetze zu einfachen Steuern?

Als einen wichtigen Unterschied des Entwurfs gegenüber der geltenden Rechtslage betont Kirchhof die Kürze seines Gesetzestexts, der nur 146 Paragraphen umfasst, die in »einfacher, für jedermann verständlicher deutscher Sprache« verfasst seien. Indes gibt es an der Einfachheit von Kirchhofs Kurz-Gesetz Zweifel. Richter des Bundesfinanzhofs bezeichnen das Kirchhof-Modell wegen seiner Kürze und Unklarheit als »streitanfällig«. Sie warnen davor, dass es »die Finanzgerichte und das Bundesverfassungsgericht auf Jahre beschäftigen« würde (vgl. Drenseck 2005, 2).

Kirchhofs Kurz-Gesetz läuft darauf hinaus, bislang geltendes detailliertes Gesetzesrecht (»code law«) durch fallweises Richterrecht (»case law«) zu ersetzen. Wegen des knappen Gesetzestextes müssten entweder die Durchführungsverordnungen umso länger sein, oder Steuerpflichtige müssten sich die Regelungen für ihre Steuererklärungen aus Urteilssammlungen zusammensuchen, die nur über Spezialliteratur oder Datenbanken zugänglich wären. Hiervor warnen BFH-Richter: »Dies hat mit Rechtsvereinfachung nichts zu tun«.

* Prof. Dr. Dr. h.c. Franz W. Wagner lehrt Betriebswirtschaftslehre an der Universität Tübingen.

Ist das deutsche Steuerrecht ungewöhnlich kompliziert?

In der Öffentlichkeit herrscht der Eindruck vor, das deutsche Steuerrecht sei hinsichtlich seiner Komplexität einzigartig. Dass Deutschland hinsichtlich der Länge der Gesetzestexte international aber einen eher unauffälligen Mittelplatz belegt, zeigt Abbildung 1. Demnach liegt Deutschland bei der Seitenzahl der für Unternehmen relevanten Steuergesetzgebung mit 1 700 Seiten in Westeuropa im Mittelfeld, während die USA und Japan deutlich umfangreichere Gesetzestexte aufweisen.

Aus guten Gründen hat es bislang kein Industriestaat der westlichen Welt für sinnvoll gehalten, die Steuerdeklaration durch Kurz-Gesetze zu regeln.

Noch aussagekräftiger für die Einfachheit von Steuergesetzen ist der Zeitaufwand für die Erfüllung von Deklarationspflichten. Eine von der Weltbank in Kooperation mit PWC in den Jahren 2007–2010 jährlich durchgeführte Erhebung des durch die Erfüllung steuerlicher Deklarationskosten entstehenden Zeitaufwands für ein Musterunternehmen in Form einer Kapitalgesellschaft differenziert nach Ertragsteuern, Umsatzsteuer und Lohnsteuer einschließlich Sozialabgaben. Demzufolge steht Deutschland mit 182 Stunden pro Jahr im europäischen Vergleich im Durchschnitt der letzten vier Jahre auf einem Mittelplatz. Bezogen auf Westeuropa, die USA und Japan ergibt sich das in Abbildung 2 dargestellte Bild:

In einem 177 Staaten umfassenden weltweiten Vergleich steht Deutschland auf Platz 65. Demgegenüber schneiden Japan mit Platz 131 und die USA mit Platz 122 deutlich ungünstiger als Deutschland ab, während die Plätze 1 und 2 von den Malediven und den Vereinigten Arabischen Emiraten eingenommen werden.

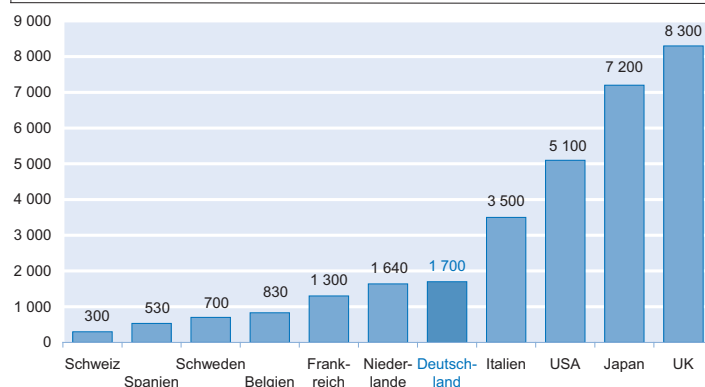
Kann Kirchhof die Steuererhebungskosten senken?

Kirchhof erwartet eine Steuervereinfachung vor allem von der Abschaffung von »Ausnahmen« und »Steuervergünstigungen«. Tatsächlich werden die meisten streitanfälligen Unklarheiten weniger durch Ausnahmen, sondern durch steuerliche Standardprobleme ausgelöst. Mehrere empirische Auswertungen der Urteile von Finanz-

gerichten in Deutschland und Österreich kommen übereinstimmend zu dem Ergebnis, dass es gerade nicht die komplizierten Rechtsnormen sind, die zur Prozessflut führen, sondern dass »klassische Konfliktpunkte« und »Standardkonflikte« hierfür verantwortlich sind (vgl. Haegert 1991; Funck 2004; Niemann und Kastner 2009). Die deutliche Mehrheit aller durch Finanzgerichte zu klärenden Streitfälle beruht gerade auf scheinbar unkomplizierten, kurzen Vorschriften. An der Spitze der Streitfälle stehen elementare Begriffe wie »Werbungskosten« und »Betriebsausgaben«. Eine Auswertung von 5 621 Urteilen des Bundesfinanzhofs und der deutschen Finanzgerichte ergab, dass allein 985 Urteile strittige Abgrenzungsprobleme des »einfachen« Begriffs der Werbungskosten und 325 Urteile den Begriff der Betriebsausgaben betreffen (vgl. Manhertz 2005). Nach Auffassung von Finanzrichtern würden sich die strittigen Fallzahlen durch Kirchhofs Kurz-Gesetz deutlich erhöhen und das Steuerrecht damit komplizierter machen.

Abb. 1

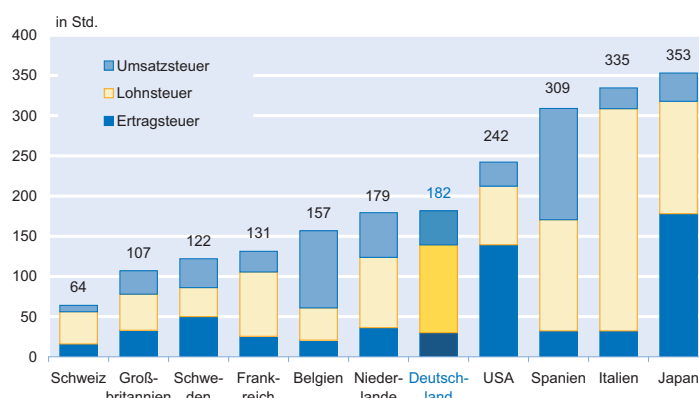
Seitenzahlen der für Unternehmen relevanten Steuergesetzgebung im internationalen Vergleich



Quelle: PWC/Weltbank (2006).

Abb. 2

Durchschnittliche Bearbeitungszeit wichtiger Steuerarten



Quelle: PWC/Weltbank, Paying Taxes The Global Picture 2006–2011, 2006–2010; Berechnungen des Autors.

Viele Regelungen des Entwurfs sind nur vage angedeutet: Eine der Einkommensteuer hinzugefügte neue »Bilanzordnung« (neben einer weiteren »Bilanzverordnung«), deren Paragraphenzahl in Kirchhofs Zählung nicht enthalten ist, löst komplexe bilanzielle Ansatz- und Bewertungsproblem in § 3 Abs. 2 wie folgt: »Das Vermögen ist realitätsgerecht und gegenwartsnah zu bewerten«. Nach § 13 soll das Anlagevermögen über die nicht näher definierte »betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer« abzüglich eines vom Steuerpflichtigen zu schätzenden Restwerts abgeschrieben werden, während das Umlaufvermögen nach § 15 Abs. 1 mit den »aktuellen Wiederbeschaffungskosten« anzusetzen ist, wobei das bewährte Realisationsprinzip außer Kraft gesetzt werden soll. Wenn mit solch knappen Worten bei komplexen buchhalterischen Ansatz- und Bewertungsproblemen Rechtsicherheit hergestellt werden könnte, wären alle bisherigen handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Bilanzstandards in der Tat überflüssig. Wäre dem so, so wäre die weltweite Zunahme der Detaillierung von Bilanzierungsvorschriften schwer zu erklären. Gerade weil allgemein gehaltene Generalklauseln die zur Klärung von steuerlichen Interessenkonflikten nötige Trennschärfe vermissen lassen, übertrifft die Zahl der Urteile zu steuerrechtlichen Bilanzierungsproblemen die handelsrechtlicher Streitfälle noch bei weitem. Allein vor deutschen Finanzgerichten wurden in den Jahren 2001–2003 830 buchhalterische Streitfälle verhandelt (vgl. Manhertz 2005), obwohl bei deren Lösung auf detaillierte Regelungen zurückgegriffen werden konnte, die auch in Kirchhofs zusätzlicher Bilanzverordnung fehlen. Stünden nur vage gehaltene Generalklauseln zur Verfügung, wäre die Anzahl der Streitfälle wohl deutlich höher gewesen.

Die meiste Aufmerksamkeit und Zustimmung im Kirchhof-Entwurf hat die Absenkung des Steuertarifs auf einheitliche 25% gefunden. Die Vereinfachungswirkung des Einheitstarifs ist nach Deklarations- und Planungskosten zu differenzieren: Zur Senkung steuerlicher Deklarationskosten trägt ein linearer Tarif wenig bei, da die Anwendung des Tarifs auf die Bemessungsgrundlage den Steuerpflichtigen ohnehin von den Finanzbehörden abgenommen wird. Zudem kann die Steuerhöhe bei gegebener Bemessungsgrundlage jederzeit aus öffentlich zugänglichen Steuertabellen bzw. aus Computer-Software entnommen werden, was den dem Steuertarif zu widmenden Zeitaufwand auf wenige Minuten pro Jahr beschränkt. Steuer-Software wird am Jahresende im Einzelhandel für wenige Euro angeboten.

Doch treffen Kirchhofs Hinweise zu, dass ein einheitlicher Tarif für Einkommens- und Körperschaftsteuer steuerliche Planungskosten senken würde. Weder die Rechtsformwahl, noch der Einkommenstransfer zum Abbau des Steuergefälles zwischen nahe stehenden Personen könnten bei einem Einheitstarif zur Steuervermeidung genutzt werden. Auch die Abschaffung von in Subventionsabsicht gewährten Steuervorteilen könnte steuerliche Planungskosten zu Erlangung

der Vorteile senken. Allerdings entfielen dann auch die politisch gewollte Förderung bestimmter Investitionen und Regionen, von Familien, Umwelt, Senioren, Behinderten usw. In diesem Fall müssten die Fördermaßnahmen durch Regelwerke außerhalb des Steuerrechts durchgesetzt werden, was ebenfalls nicht kostenlos wäre. Die Integration der Lenkungszwecke in das Steuerrecht ermöglicht den Begünstigten ein »One-Stop-Shopping«, während eine Ausgliederung des Förderrechts ein »Two-Stop-Shopping« erzwingen würde, dessen Kosten eine offene Frage darstellen.

Werden Lenkungstatbestände abgeschafft?

Werden ökonomisch gleichwertige Alternativen ungleichmäßig besteuert, so wird »nach Steuern« anders entschieden als »vor Steuern«. Dies kann das Ergebnis finanzpolitisch gewollter Maßnahmen (»Lenkungssteuern«) oder das Ergebnis fiskalisch ungewollter Neutralitätsverletzungen des Steuersystems sein, die als steuerliche Verzerrungen bezeichnet werden. Steuerwirkungen bedeuten gleichzeitig, dass steuerliche Ausnahmen im Sinne einer Privilegierung bzw. Diskriminierung vorliegen. Für ökonomische Steuerwirkungen ist es allerdings unerheblich, ob es sich um gewollte Ausnahmen im rechtlichen Sinne handelt oder ob das Steuerrecht zur Steuervermeidung einlädt, weil es nachlässig formuliert ist. Da Steuerpflichtige ihre Handlungen am ökonomischen Nettoergebnis nach Steuern ausrichten, lassen sie die Steuervermeidung nicht schon deshalb ruhen, weil ein nach ökonomischen Kriterien ermittelter Steuervorteil im juristischen Sinne offiziell nicht als Ausnahme gilt.

Steuerwirkungen sind nicht nur wegen unerwünschter realwirtschaftlicher Allokationswirkungen schädlich, sondern auch wegen der zu ihrer Aufdeckung aufgewendeten Steuerplanungskosten. Durch Pauschalierungen können zwar Deklarationskosten reduziert werden. Werden jedoch Pauschalsteuern auf bestimmte Arten der Einkommenserzielung beschränkt, während bei anderen ein Einzelnachweis für Ausgaben gefordert wird, so werden zwar nicht Entscheidungen innerhalb der einzelnen Einkunftsart, aber diejenigen zwischen verschiedenen Einkunftsarten verzerrt, wenn sich tatsächliche Kosten und Pauschalen nicht decken.

Entgegen der bekundeten Absicht, Lenkungswirkungen abzuschaffen, treten im Kirchhof-Entwurf nach wie vor ungewollte Steuerwirkungen auf, die aus der Ungleichbehandlung bislang einheitlich behandelter Sachverhalte resultieren. Demnach sollen manche bisher zur Gänze abziehbaren Ausgaben künftig entweder teilweise oder gar nicht abziehbar sein. Bei manchen Einkünften soll ein Einzelnachweis für Ausgaben gefordert werden, bei anderen sollen unwiderlegliche Pauschalen gelten oder Pauschalen, die durch Einzelnachweis widerlegt werden können. Manche Einkünfte sollen mit Bilanzen, andere auf Basis von Überschüssen

ermittelt werden; die Zukunftssicherung wiederum soll nachgelagert besteuert werden, was bedeuten würde, dass in das System der ESt systemfremde Konsumsteuerelemente eingeführt würden (vgl. Wiegard 2000).

Obwohl Einheitlichkeit und Gleichmäßigkeit steuerlicher Regelungen in Aussicht gestellt wird, herrscht tatsächlich ein Nebeneinander von Ist-Ertragsbesteuerung und der Besteuerung pauschalierter Soll-Erträge, das Kirchhof wie folgt rechtfertigt:

»Die Typisierung sichert mehr Gleichheit, weil Detailregelungen die Gleichmäßigkeit des Gesetzesvollzugs gefährden« (S. 373). Wenngleich unwiderlegliche Pauschalen Deklarationskosten senken, so bringt jede Pauschalierung von Bemessungsgrundlagen das Steuerrecht einer pauschalen Soll-Ertragsbesteuerung einen Schritt näher. In der Folge des Nebeneinanders diverser Ist- und Soll-Elemente der Einkommensberechnung stellen sich deshalb Belastungsunterschiede ein, deren Nutzung verzerrende Bemessungsgrundlagen- und Zeiteffekte erzeugt.

Welche Bemessungsgrundlagenverzerrungen entstehen neu?

Laut Kirchhof soll die bislang zulässige Abziehbarkeit folgender Ausgaben u.a. völlig abgeschafft werden für (S. 420)

- Arbeitszimmer,
- Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte,
- Bewirtungskosten.

Inwiefern z.B. Fernpendler die Fahrt zum Arbeitsplatz und Lehrer das häusliche Arbeitszimmer als privat veranlasst ansehen, bedürfte einer eingehenden Untersuchung.

Ob Reisekosten (Fahrt, Übernachtung, Verpflegung) von Unternehmern und Nichtselbständigen, die Kirchhof nur quotale zu 50% abziehen will, tatsächlich in Höhe der restlichen 50% privat veranlasst sind, wird ebenfalls Zweifel wecken.

Nach ganz eigenen Regeln sollen grundstücksbezogene Einkünfte besteuert werden. Hier sollen laufende Ausgaben auf unwiderlegbare Pauschalen begrenzt werden, während für Veräußerungsgewinne von Grundstücken und Anteilen an Kapitalgesellschaften ein Wahlrecht zwischen einer pauschalen Besteuerung und Einzelnachweisen eingeführt werden soll. Bei vermieteten Grundstücken soll die Ausgabenpauschale 60% der Kaltmiete und bei eigenbetrieblich genutzten Grundstücken 2,4% des Kaufpreises betragen (S. 1 143). Abschreibungen sollen dafür gar nicht mehr anerkannt werden. Veräußerungsgewinne von Grundstücken und Aktien sollen unabhängig von der Besitzzeit mit

10% des Verkaufspreises pauschaliert werden, sofern der Steuerpflichtige nicht einen niedrigeren Veräußerungsgewinn nachweist. Hiermit wird ein komplexes Wahlrecht geschaffen, obwohl der Entwurf eigentlich auf Wahlrechte verzichten will (S. 187).

Die Verlustverrechnung durch Verlustausgleich soll nur in der gleichen Periode möglich sein und bei notwendig werdendem Verlustvortrag nur noch auf die »Erwerbsgrundlage« beschränkt werden. Als Erwerbsgrundlage gilt jede einzelne »Einkommensquelle« (S. 1107), wodurch sich die Zahl der fortzuführenden »Töpfe« der Verlustverrechnung entsprechend der Zahl der Erwerbsgrundlagen vervielfacht (S. 373).

Weil der Abzug mancher dem Einkommenserwerb dienenden Ausgaben verboten werden soll, werfen Finanzrichter Kirchhof vor, er setze das altbewährte »Nettoprinzip« außer Kraft, demzufolge alle nachgewiesenen der Einkunftserzielung dienenden Ausgaben das Steuereinkommen mindern müssen. Es wird moniert, dass hiermit verfassungsrechtlich geschützte Prinzipien verletzt würden (vgl. Drenseck 2005, 3). Darüber hinaus löst der Kirchhof-Mix des Nebeneinanders von Ist-Einkommen und Soll-Einkommen naturgemäß ungewollte Steuerwirkungen aus, wenn steuerlich abziehbare Ausgaben den wirtschaftlich notwendigen Ausgaben nicht entsprechen, da Steuerpflichtige der diskriminierenden Besteuerung ausweichen werden. Deshalb würden anstelle expliziter Lenkungsmaßnahmen ungewollte Steuerwirkungen auftreten, deren Richtung allerdings unbestimmt bleibt.

Betreffen Zeiteffekte eine »quantité négligeable«?

Kirchhof benutzt zur Einkunftsermittlung verschiedene Periodisierungsverfahren (§ 44):

- Einkünfte mit Quellensteuerabzug sollen mit einer Überschussrechnung ermittelt werden.
- Für andere Einkünfte soll ein Vermögensvergleich aufgrund von Steuerbilanzen durchgeführt werden.
- Die Zukunftssicherung soll nach § 55 »nachgelagert«, also auf Basis von Cashflows besteuert werden.

Damit werden Einkünfte nach wie vor verschieden ermittelt, wodurch sich unvermeidliche Zinseffekte einstellen. Im Gegensatz zur Betriebswirtschaftslehre, die der steuerlichen Nutzung dieser Zinseffekte einen eigenen Forschungszweig gewidmet hat, sieht Kirchhof im Ergebnis »keine steuerlichen Belastungsunterschiede« (S. 1 069).

Wäre dies tatsächlich so, wären die Grundlagen des betrieblichen Rechnungswesens, nämlich der Unterschied von Ein-

zahlungen und Auszahlungen einerseits und Erträgen und Aufwendungen andererseits, und das Aufstellen von Bilanzen zur Gänze entbehrlich und weite Forschungsbereiche der Betriebswirtschaftslehre hinfällig. In diesem Fall wäre es nur schwer verständlich, warum ausschließlich zur Nutzung steuerlicher Zeiteffekte eine ganze »Abschreibungsindustrie« etabliert wurde, deren Existenzberechtigung ausschließlich Problemen gewidmet ist, die Kirchhof für nebensächlich hält. Während eine Unterteilung von Einkünften in einzelne Einkunftsarten folgenlos bleibt, haben unterschiedliche Ermittlungsmethoden durchaus Folgen, wenn ökonomisch gleichwertige Handlungen zu unterschiedlichen Barwerten der Steuerbelastung führen. Die von Kirchhof angestrebte ökonomische »Gleichheit in der Zeit« würde folglich verfehlt.

Ist die Tarifprogression verzichtbar?

Tarifeffekte können u.a. entstehen durch Rechtsformwahl und Arbitrage zwischen Einkunftsarten und Steuerpflichtigen. Da der Kirchhof-Entwurf sowohl für Personen- als auch für Kapitalgesellschaften einen einheitlichen Tarif vorsieht, könnten Tarifeffekte künftig vermieden werden. Eine solche in der Literatur mit der »flat tax« bereits vor Jahrzehnten vorgestellte Abschaffung der Progression würde zwar nicht zu einer Senkung der Deklarationskosten, wohl aber zu einer Senkung der Planungskosten führen, da eine Gleichbehandlung aller Personen und aller Rechtsformen ermöglicht würde; deshalb sind die Vereinfachungswirkungen eines Einheitstarifs unbestreitbar. Dass es zu einer solchen Regelung bislang in westlichen Industrieländern nicht gekommen ist, hat vor allem fiskalische und verteilungspolitische Gründe. Da 57,2% des ESt-Volumens von 10% der Steuerpflichtigen aufgebracht wird (Jahr 2006) und der Fiskus auf die progressive Besteuerung von Spitzeneinkommen nicht verzichten möchte, gilt eine »flat tax« als nicht finanzierbar.

Wer gewinnt, und wer verliert durch den Einheitstarif?

Kirchhof argumentiert zugunsten des niedrigen Einheitstarifs, dass sich hierdurch keine Entlastung, sondern eine Höherbelastung der Spitzenverdiener ergeben würde, da diese bisherige Privilegien einbüßen würden. Laut Kirchhof nähme der Wegfall der Privilegien den Spitzenverdienern mehr Steuervorteile, als ihnen durch den Niedrigtarif zuwachsen würden. Einen arithmetischen Beleg für diese Hypothese fügt Kirchhof seinem Gesetzentwurf nicht bei. Die Nachprüfung seiner Behauptungen würde hinsichtlich der »Selbstfinanzierung« des Entwurfs erleichtert, wenn die Liste der vermeintlichen 511 Privilegien publiziert würde, die Kirchhof nach wie vor unter Verschluss hält.

Deshalb wird in der Literatur bezweifelt, dass Kirchhofs Rechnung aufgeht. Wenn Reiche, die auf ein bisher erklärtes Einkommen von einer Million Euro einschließlich Soli knapp 500 000 Euro Steuern bezahlt haben, bei einem Tarif von 25% künftig die gleiche oder eine höhere Steuerlast tragen sollen, so müsste bisher ca. die Hälfte des Einkommens durch Nutzung von »Schlupflöchern« steuerfrei geblieben sein, damit die Rechnung aufginge. Eine überschlägige Berechnung aufgrund der fortgeschriebenen Daten der ESt-Statistik 1995 ergibt, dass bei den ca. 543 000 Stpfl., deren Einkommen 102 267 Euro übersteigt, das Einkommen durch Abschaffung von Privilegien von bisher rund 120 Mrd. Euro um 66,4 Mrd. Euro auf 186,4 Mrd. Euro erhöht werden müsste. Allein bei den 88 083 Steuerpflichtigen (0,32% aller Stpfl.), deren zu versteuerndes Einkommen 245 504 Euro übersteigt und die 14,63% des gesamten gegenwärtigen Steueraufkommens bestreiten, müsste das steuerliche Einkommen von derzeit 55,7 Mrd. Euro um 33,4 Mrd. Euro auf 89,1 Mrd. Euro gesteigert werden. Dies würde im Durchschnitt eine notwendige Erhöhung der Bemessungsgrundlage um 379 336 Euro pro Stpfl. bedeuten und wird als extrem unwahrscheinlich angesehen (vgl. Maiterth und Houben 2005).

Die eigentlichen Gewinner des Kirchhof-Konzepts wären daher die Spitzenverdiener, die anstelle von 47,5% ESt einschließlich Soli künftig auf das gleiche Einkommen nur 25% Steuern zahlen würden.

Fazit

Ein Gesamturteil über den abseits der weltweiten Steuerreformdiskussion (aktuell Mirlees 2011) entstandenen Kirchhof-Entwurf muss schon deshalb unterbleiben, da viele Regelungen nicht hinreichend konkretisiert sind. Aus diesem Grund warnen Richter des Bundesfinanzhofs vor dem Entwurf, da sie jahrelange Rechtsunsicherheit befürchten. Das Kurz-Gesetz würde das auf »code law« basierende Konstruktionsprinzip des bisherigen Steuerrechts durch ein System des »case law« ersetzen, dessen Beitrag zur Steuervereinfachung für zweifelhaft gehalten wird. Wegen weiterhin unterschiedlicher Methoden der Einkommensermittlung in Bezug auf die Breite und Periodisierung von Steuerbemessungsgrundlagen würden bislang nicht auftretende, unerwünschte allokativen Wirkungen entstehen, deren Richtung wegen der Unklarheit der Regelungen unbestimmt bliebe. Zur Nutzung der neu geschaffenen Gelegenheiten zur Steuervermeidung müssten Steuerpflichtige Planungskosten in Kauf nehmen, die das Steuerrecht komplizierter machen würden. Am klarsten sind die Verteilungsfolgen des geplanten Niedrigtarifs von 25%, die vor allem für hohe Einkommen zu günstigen Ergebnissen führen würden. Für Spitzenverdiener wäre es gewiss einfacher, weniger Steuern zu zahlen.

Literatur

- Drenseck, W. (2005), »Einkommensteuerreform und objektives Nettoprinzip«, *Finanz-Rundschau* (1), 1–7.
- Funck, B.G. (2004), *Konflikte im Steuerrecht. Empirische Analyse von Streitpotenzialen im Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuerrecht mit Vorschlägen zur Konfliktreduzierung*, Lang, Frankfurt am Main.
- Haegert, L. (1991), »Eine empirische Widerlegung der gängigen Thesen über die Ursachen für die Überlastung der Finanzgerichte«, *Betriebs-Berater*, 35–46.
- Kirchhof, P. (2011), *Bundessteuergesetzbuch*, C.F. Müller, Heidelberg (u.a.).
- Maiterth, R. und H. Houben (2005), »Aufkommensneutralität einer flat rate von 25% durch Abschaffung aller »Steuervergünstigungen««, *Steuern und Bilanzen* (19), 839–843.
- Manhertz, L. (2005), *Die Konflikthaltigkeit ertragsteuerlicher Rechtsnormen – Eine empirische Analyse der Finanzrechtsprechung*, Tübingen.
- Mirrlees, J. et al. (2011), *Tax by Design, The Mirrlees Review*, Oxford University Press, Oxford.
- Müller, H. (2006), »Eine ökonomische Analyse der Besteuerung von Beteiligungen nach dem Kirchhof'schen EstGB«, *Finanz Betrieb* 8(4), 220–230.
- Niemann, R. und Ch. Kastner (2009), »Wie streitanfällig ist das österreichische Steuerrecht? – Eine empirische Untersuchung der Urteile des österreichischen Verwaltungsgerichtshofs nach Bemessungsgrundlagen-, Zeit- und Tarifeffekten«, *Steuer und Wirtschaft*, 128–138.
- Slemrod, J. (1996), »Which is the Simplest Tax System of Them All?«, in: H. Aaron und W. Gale (Hrsg.), *The Economic Effects of Fundamental Tax Reform*, Brookings Institution, Washington D.C., 355–391.
- Wagner, F.W. (2006), »Was bedeutet Steuervereinfachung wirklich«, *Perspektiven der Wirtschaftspolitik* 7(1), 19–33.
- Wiegard, W. (2000), »Nachgelagerte Besteuerung von Alterseinkünften: Das trojanische Pferd der Befürworter einer Konsumsteuer«, *ifo Schnelldienst* 53(21), 8–12.



Rolf Peffekoven*

Steuerreform muss auf der Agenda bleiben

Zur Ausgangslage

Die hohe Verschuldung der öffentlichen Haushalte und der sich daraus ergebende Konsolidierungszwang haben die Diskussion um eine umfassende Steuerreform in den Hintergrund treten lassen. Alle steuerpolitischen Ziele, die in der Koalitionsvereinbarung vom 16. Oktober 2009 benannt waren, sind bisher nicht verwirklicht worden. Übrig geblieben ist nur eine vergleichsweise geringe Steuersenkung im Umfang von etwa 6 Mrd. Euro, die in zwei Schritten in den Jahren 2013 und 2014 verwirklicht werden soll. Noch ist allerdings unklar, ob sich dafür überhaupt die parlamentarische Zustimmung gewinnen lassen wird.

Wenn schon so geringfügige Steuersenkungen kaum durchsetzbar sind, gibt es politisch momentan erst recht keine Chancen für eine umfassende Steuerreform. Nun ist allerdings die Auffassung falsch, Steuersenkungen stünden grundsätzlich im Widerspruch zum Konsolidierungszwang. Auch in der momentanen Situation könnten Steuerausfälle aufgrund von Tarifsenkungen ohne Gefährdung des Konsolidierungsziels verkraftet werden, wenn die Politik nur zu entsprechenden Kürzungen bei den öffentlichen Ausgaben oder zum Abbau von Steuervergünstigungen bereit wäre. Da weitgehend akzeptiert ist, dass das deutsche Steuersystem grundlegend reformiert werden muss, sollte dieses Ziel auch bei schwieriger Haushaltslage auf der finanzpolitischen Agenda verbleiben.

Einer der wenigen, die konsequent für eine radikale Steuerreform – hin zu einem einfachen, gerechten und effizienten Steuersystem – kämpfen, ist Paul Kirchhof. Bereits im Jahr

* Prof. Dr. Rolf Peffekoven ist em. o. Professor für Volkswirtschaftslehre und Finanzwissenschaft an der Johannes Gutenberg-Universität Mainz und seit 1973 Mitglied des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen. Von 1991 bis 2001 war er Mitglied des Sachverständigenrates zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung.

2003 hat er Vorstellungen zu einer durchgreifenden Reform der Einkommensteuer vorgelegt, die über den wissenschaftlichen und politischen Bereich hinaus auch einem Großteil der Bevölkerung bekannt sind. Das ist darauf zurückzuführen, dass die Vorschläge im Zentrum der steuerpolitischen Auseinandersetzungen im Bundestagswahlkampf 2005 gestanden haben. Dagegen sind damals viele weitgehend unzutreffende, polemisierende und persönlich verletzende Argumente vorgetragen worden. Das alles hat Kirchhof jedoch nicht entmutigen können: Inzwischen hat er einen deutlich erweiterten Reformvorschlag vorgelegt (vgl. Kirchhof 2011).

Vorschlag von Kirchhof

Vieles daran – jedenfalls soweit es um die Reform der Einkommensteuer geht – ist nicht grundsätzlich neu (vgl. Kirchhof 2003), aber es sind viele neue Gedanken hinzugekommen, und das Reformkonzept ist deutlich erweitert worden. Die wichtigsten Elemente sind:

- In Zukunft soll es nur noch vier Steuerarten (statt heute nahezu 30) geben: Steuern auf das Einkommen, den Umsatz, die Erbschaften und Schenkungen sowie den Verbrauch.
- Für die Einkommensteuer werden die bereits früher gemachten Vorschläge wiederholt, zum Teil aber auch technisch verfeinert: Es gilt (formal) ein »einheitlicher Steuersatz« von 25%. Die ersten 10 000 Euro des Jahreseinkommens bleiben steuerfrei, die nächsten 5 000 Euro werden nur zu 60%, die dann folgenden 5 000 Euro zu 80% in der Bemessungsgrundlage erfasst. »Die volle Steuerpflicht setzt deshalb erst bei einem Einkommen von 20 001 Euro ein« (Kirchhof 2011, 15). Alle Einkommensarten werden gleich behandelt; sämtliche (heutigen) Ausnahmen und Steuervergünstigungen entfallen.
- Für die Erbschaft- und Schenkungssteuer gilt ein einheitlicher Steuersatz von 10% auf jede Art der Vermögensübertragung; lediglich das Verwandtschaftsverhältnis zwischen Erblasser und Erben wird noch in unterschiedlich hohen Freibeträgen berücksichtigt.
- Die Umsatzsteuer soll ebenfalls mit einem einheitlichen Satz (von 19%) erhoben werden. Das bedeutet, dass der ermäßigte Steuersatz von derzeit 7% entfallen würde; zudem sollen Steuerbefreiungen gestrichen werden. Ferner soll die Umsatzsteuer nicht mehr auf Transaktionen zwischen Unternehmen, sondern nur auf solche zwischen Unternehmen und Konsumenten erhoben werden.
- Anstelle der vielen Einzelverbrauchssteuern soll in Zukunft nur noch eine einheitliche Verbrauchsteuer auf den Konsum solcher Güter (zum Beispiel Tabak, Alkohol, Energie) erhoben werden, deren Verbrauch »externe Kosten« verursacht.

Der für diesen Beitrag vorgegebene Umfang verlangt, sich auf einige Aspekte dieses Reformmodells zu konzentrieren.

Deshalb soll lediglich auf die Vorschläge zu den beiden vom Aufkommen her wichtigsten Steuern, die Einkommensteuer und die Umsatzsteuer, eingegangen werden. Für eine Stellungnahme aus ökonomischer Sicht sind vor allem die Begründungen für die Reform in den »Leitgedanken der Steuerreform« und in den einzelnen Steuerarten vorangestellten »Grundgedanken« interessant. Das Bundessteuergesetzbuch, das gut 90% des Umfangs des voluminösen Bandes von immerhin 1 285 Seiten ausmacht, ist die gesetzestechnische Umsetzung der »Leitgedanken« und »Grundgedanken«. Darauf kann hier nicht im Einzelnen eingegangen werden.

Einkommensteuer: »Flat-Rate-Steuer«?

Um die Reform der Einkommensteuer wird nicht nur in Deutschland, sondern in vielen westlichen Industrieländern, vor allem auch im anglo-amerikanischen Raum, gerungen. Liest man das umfangreiche Literaturverzeichnis, könnte man auf den Gedanken kommen, die Reform der Einkommensteuer sei lediglich ein deutsches und zudem ein ausschließlich juristisches Problem. Dem ist aber mit Nichten so.

Wer Vorschläge zu einer einfachen, gerechten und effizienten Einkommensbesteuerung vorlegen will, muss sich zunächst einmal mit den Konflikten zwischen diesen drei Zielen und mit der Konkretisierung der Ziele beschäftigen. Bekanntermaßen ist eine Kopfsteuer eine besonders einfache, aber eben auch extrem ungerechte Steuer. Aus der aktuellen Situation wissen wir, dass manche – sicher nicht jede – technisch schwierige Regelung im heutigen Steuersystem ihre Begründung in dem Versuch hat, steuerliche Gerechtigkeit zu sichern. Zu diesen Zielkonflikten findet man in den grundsätzlichen Ausführungen und Begründungen zum Bundessteuergesetzbuch nur wenig. Dass ein Steuersystem auch die Effizienz des Wirtschaftens möglichst wenig beeinträchtigen, also weitgehend allokatiospolitisch neutral sein sollte, wird nicht nur durch den Verzicht auf Lenkungssteuern erreicht (vgl. Kirchhof 2011, 123 ff.). Hierfür ist auch die Tarifgestaltung relevant.

Die meisten bisher vorliegenden Vorschläge zur Reform der Einkommensteuer wollen die Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit garantieren. Das verlangt einen Indikator für die Leistungsfähigkeit. Nach überwiegender Meinung kann diese am ehesten am individuellen Einkommen abgelesen werden. Das heißt, dass sämtliche Einkommen einer Person – gleichgültig aus welchen Erwerbsquellen sie fließen – zusammengefasst und dann als Gesamteinkommen besteuert werden. Freistellungen bestimmter Einkommen oder Einkommensteile – möglicherweise differenziert nach der Art der Einkommensentstehung oder Einkommensverwendung – stehen dazu im Widerspruch. Le-

diglich zur Absicherung des Existenzminimums ist für den Steuerpflichtigen (und seine Ehefrau und die Kinder) ein Freibetrag erforderlich. Hierfür wird ein Betrag von 8 000 Euro angesetzt. Für die Einkommensteuer gilt das Nettoprinzip: Die Kosten des Einkommenserwerbs (heute: Werbungskosten oder Betriebsausgaben) müssen bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage abgezogen werden. Natürliche Personen sollen deshalb von ihren Erwerbseinkommen eine »Vereinfachungspauschale« von 2 000 Euro abziehen können, wenn sie nicht höhere Erwerbskosten nachweisen.

Personen in gleicher Einkommensposition sollen die gleiche Steuerbelastung tragen. Das ist das Prinzip der horizontalen Steuergerechtigkeit, das auf die Forderung nach einer breiten Bemessungsgrundlage hinausläuft. Dem will das Bundessteuergesetzbuch auch folgen. Den entsprechenden Passagen ist deshalb vollinhaltlich zustimmen. Sieht man einmal von der Steuerfreiheit bestimmter Zuschläge bei Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit sowie der sog. Pendlerpauschale ab, hat die Steuerpolitik in den letzten Jahren einiges beim Abbau solcher Steuervergünstigungen erreicht. Der Reformbedarf ist deshalb in diesem Bereich gar nicht mehr so groß.

Das weitaus schwierigere Problem liegt auf anderem Gebiet: Unbestritten ist, dass unterschiedliche Einkommenspositionen unterschiedlich besteuert werden müssen. Das ist das Prinzip der vertikalen Steuergerechtigkeit. Die entscheidende Frage ist jedoch, wie unterschiedlich die Besteuerung sein soll. Die politischen Vorstellungen darüber kommen im Steuertarif zum Ausdruck. In der wissenschaftlichen Diskussion ist bisher nicht nachgewiesen worden, welche Art des Tarifs zur Verwirklichung der vertikalen Gerechtigkeit geboten ist. Braucht man dazu einen proportionalen Tarif (konstanter Durchschnittssteuersatz) oder einen progressiven Tarif (steigender Durchschnittssteuersatz) und wie müsste die Progression im Einzelnen gestaltet sein – in der Form der direkten (steigende Grenzsteuersätze) oder der indirekten Progression (konstanter Grenzsteuersatz mit Freibetrag)? Alle Tarifformen haben ihre speziellen Vor- und Nachteile – vor allem auch hinsichtlich ihrer ökonomischen Wirkungen. Kirchhof hat sich für eine »flat rate« entschieden: Die Einkommensteuer soll einen Freibetrag und (formal) einen konstanten Grenzsteuersatz von 25% haben. Das läuft auf einen linear progressiven Tarif hinaus. Dass Kirchhof in früheren Veröffentlichungen und auch im vorliegenden Werk nicht sauber trennt zwischen Grenz- und Durchschnittssteuersatz, hat wohl mit dazu beigetragen, dass er sich den zweifellos unzutreffenden Vorwurf zugezogen hat, er wolle im Grunde eine »Kopfsteuer« einführen, konkret: Die Krankenschwester solle in Zukunft genauso stark belastet werden wie der Chefarzt.

Ein solches System der »flat rate« hat zweifellos große Vorteile, die der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesminis-

terium der Finanzen (2004) in einem Gutachten im Einzelnen diskutiert hat. Die harsche Kritik an der »flat rate« hat Kirchhof nun offenbar veranlasst, in den jüngsten Vorschlägen die Progression zu verstärken; er »verlegt diese ... in die Bemessungsgrundlage« (Kichhof 2011, 14). Damit werden die Aspekte der horizontalen Gerechtigkeit und der vertikalen Gerechtigkeit miteinander vermengt. Das Ergebnis ist denn auch gar keine »flat rate« mehr, sondern ein Stufentarif mit drei Stufen und Grenzsteuersätzen von 15, 20 und 25%.

Umsatzsteuer: Zurück zu einer allgemeinen Konsumsteuer

Die heute innerhalb der Europäischen Union erhobene Umsatzsteuer ist eine Netto-Allphasen-Umsatzsteuer, die der Intention nach ausschließlich den privaten Konsum besteuern soll. Man nennt sie deshalb auch Mehrwertsteuer vom Konsumtyp. Nach der theoretischen Konzeption soll der gesamte private Konsum – aber auch nur dieser – mit einem einheitlichen Steuersatz belegt werden. Die derzeit tatsächlich praktizierte Regelung weicht davon ganz erheblich ab (vgl. dazu Peffekoven 2010, 21 ff.), was sich vor allem in Abstrichen von der Systematik zeigt. Nicht nur der private Konsum, sondern auch Teile der privaten Investitionen sowie der staatliche Konsum und die staatlichen Investitionen werden steuerlich belastet.

Schließlich wird nicht einmal der gesamte private Konsum einheitlich besteuert. Das ist auf die Steuerbefreiungen und auf die Steuersatzdifferenzierung zurückzuführen. Insofern liegt der Reformbedarf in erster Linie in diesen Bereichen. Mithin ist Kirchhof voll zuzustimmen, wenn er für das Streichen der Steuerbefreiungen¹ und des ermäßigten Steuersatzes plädiert.

Das mit der Streichung der beiden Steuervergünstigungen zusätzlich anfallende Aufkommen wäre beträchtlich; es dürfte nach einer groben Schätzung bei gut 30 Mrd. Euro liegen. Hinzu kommen noch (allerdings sehr schwer abzuschätzende) Steuermehreinnahmen, die aus Wachstums- und Effizienzgewinnen resultieren. Zudem dürfte der Erhebungs- und Kontrollaufwand bei der Umsatzsteuer durch eine solche Reform deutlich zurückgehen.

Die Verwendung des Mehraufkommens kann man sich verschieden vorstellen: Kirchhof empfiehlt, den einheitlichen Satz bei der Umsatzsteuer beim heutigen Normalsatz von

¹ Mit einigen Ausnahmen, »um das Leistungsangebot zu verbilligen«. »Finanzdienstleistungen bleiben ebenfalls im bisherigen Umfang steuerfrei« – und das ohne jede Begründung (Kichhof 2011, 33). Da allerdings – anders als heute – die steuerbefreiten Unternehmen den Vorsteuerabzug praktizieren dürfen, entsteht eine »echte Steuerbefreiung« (Nullsteuersatz). Fraglich ist, ob das bei Inlandstransaktionen EU-rechtlich durchsetzbar ist (vgl. dazu Peffekoven 2010, 27 und die dort angegebene Literatur).

19% zu belassen. Das würde insgesamt eine deutliche Mehrbelastung darstellen, durch die vor allem die Bezieher niedriger Einkommen getroffen würden. Diese (regressive) Wirkung erklärt sich daraus, dass dieser Personenkreis einen Großteil seines Einkommens für heute ermäßigt besteuerte oder steuerbefreite Güter und Leistungen ausgibt. Das soll im Kirchhof-Modell durch entsprechende Transferzahlungen ausgeglichen werden.

Man kann sich auch eine andere Vorgehensweise vorstellen: Die Gesamtsumme des zunächst anfallenden Steuer Mehraufkommens würde es ermöglichen, mit dem Regelsatz wieder auf die bis zum 31. Dezember 2006 geltende Höhe von 16% zurückzugehen; dafür sind etwa 25 Mrd. Euro erforderlich. Die Masse der Konsumenten würde sich bereits dadurch besser stehen als mit einem Regelsatz von 19%, dem ermäßigten Satz von 7% und einer Fülle von Steuerbefreiungen, die für die Konsumenten letzten Endes auch Steuerbelastungen (»versteckte Mehrwertsteuer«, vgl. Monopolkommission 2009, 45) mit sich bringen. Für Bezieher sehr niedriger Einkommen kann dann noch eine verteilungspolitisch unerwünschte Mehrbelastung übrig bleiben, die man über Transfers ausgleichen könnte.

Ein besonderes Problem bei der Umsatzsteuer stellen die hohen Steuerauffälle dar, denen sich die Bundesregierung laut Koalitionsvertrag zuwenden wollte. Geschehen ist auch in diesem Zusammenhang bisher nichts. Auf die Steuerhinterziehung bei Transaktionen im EU-Binnenmarkt (vor allem bei sog. Karussellgeschäften) soll hier nicht eingegangen werden. Steuerhinterziehung gibt es auch bei inländischen Transaktionen. Da Umsatzsteuer, die man nicht entrichten muss, auch nicht hinterzogen werden kann, liegt der Gedanke nahe, die Umsatzsteuer, die im Unternehmenssektor letzten Endes ein durchlaufender Posten ist, gar nicht mehr auf Transaktionen zwischen Unternehmen, sondern nur noch auf solche zwischen Unternehmen und Haushalten zu erheben.² Dadurch kann man allerdings viele Tatbestände der Hinterziehung gar nicht in den Griff bekommen – etwa die Fälle, dass ein Lieferant die einbehaltende Mehrwertsteuer nicht korrekt an den Fiskus abführt oder dass in der Schattenwirtschaft Geschäfte ohne Umsatzsteuer abgewickelt werden. Zudem würde die Netto-Allphasen-Umsatzsteuer mit dem Kirchhofschen Vorschlag aufgegeben und de facto eine Einzelhandelssteuer (sales tax) eingeführt. Wer die Probleme kennt, die in den USA mit den state sales taxes verbunden sind, kann davor nur warnen. Die Steuerhinterziehung im Unternehmenssektor würde sich auf die Einzelhandelsstufe verlagern. Bei Transaktionen eines Unternehmens müssten klar getrennt werden zwischen solchen mit anderen Unternehmen und solchen mit Konsumenten. Das wird nur über ein System von Identifikations-

nummern zu bewerkstelligen sein, das wiederum Anreize zum Missbrauch und damit zur Steuerhinterziehung geradezu provoziert, wie die Erfahrungen mit der Besteuerung der innergemeinschaftlichen Leistungen in der EU belegen.

Im Zusammenhang mit den Vorschlägen zur Neugestaltung der Umsatzsteuer ist erstaunlich, dass Kirchhof hier Gedanken aufgreift, die seit Jahren in der wirtschaftswissenschaftlichen Diskussion behandelt worden sind, ohne diese zu zitieren, geschweige denn sich damit auseinanderzusetzen. So hatte der Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung in seinem Jahresgutachten 2005/06 (Ziff 454 ff.) ausführlich zum Modell des »Reverse Charge« und zu den Problemen beim Übergang zu einer Ist-Besteuerung anstelle der heutigen Soll-Besteuerung Stellung genommen.

Nachdem CDU, CSU und FDP in ihrer Koalitionsvereinbarung die Reform der Umsatzsteuer zu einem wichtigen Reformfeld für die laufende Legislaturperiode erklärt hatten, ist es in den Jahren 2010 und 2011 zu einer Fülle von Gutachten und Stellungnahmen zu dieser Thematik gekommen. Keiner der wirtschaftswissenschaftlichen Beiträge erscheint im umfassenden Literaturverzeichnis.³ Die Reformvorschläge werden eher ex cathedra verkündet als in einer wissenschaftlichen Argumentation und einer Auseinandersetzung mit anderen Quellen überzeugend und nachvollziehbar erarbeitet.

Chancen für eine Verwirklichung

Chancen für eine umfassende Steuerreform, wie sie das Bundessteuergesetzbuch vorsieht, sind momentan wegen der prekären finanziellen Situation generell gering. Zudem wird jeder sich bietende finanzielle Spielraum derzeit eher für Ausgabenerhöhungen als für Steuersenkungen genutzt. Laut Koalitionsvereinbarung sollte bei der Einkommensteuer zum 1. Januar 2011 ein Stufentarif eingeführt und die Umsatzsteuer an die modernen Anforderungen angepasst werden. Zwei Jahre nach Regierungsantritt ist nicht eines dieser Ziele verwirklicht worden.

Die größere Gefahr für die Kirchhofschen Vorschläge lauert aber wohl woanders. Würden das Bundessteuergesetzbuch verabschiedet, dann verlören die Politiker bei den dann noch erhobenen vier Steuern jede Gestaltungsmöglichkeit, um ihre Klientel über Steuervergünstigungen zu bedienen. Dieses Instrument werden sie sich nicht aus der Hand nehmen lassen. Gerade die Reformbemühungen um die Umsatzsteuer haben gezeigt, dass selbst Modelle, die dem Staat Mehreinnahmen bringen würden, nicht konsensfähig sind. Die

² Dieser Vorschlag ist keineswegs neu, sondern bereits 2001 vom damaligen rheinland-pfälzischen Finanzminister Gernot Mittler gemacht worden.

³ Das gilt auch für die grundlegende (im Auftrag der EU-Kommission erstellte) Studie Copenhagen Economics (2007).

Politik scheut zum Beispiel bei einer Abschaffung des ermäßigten Satzes den dann wohl anstehenden Streit mit vielen Interessenvertretern.

Bei der Umsatzsteuer dürften sich erhebliche Probleme für die Umsetzung des Bundessteuergesetzbuches aus den EU-rechtlichen Restriktionen ergeben. Bei dieser Steuer ist die Harmonisierung schon weit fortgeschritten. Reformen im nationalen Alleingang sind in vielen Bereichen (etwa bei den Steuerbefreiungen oder beim Nullsteuersatz) gar nicht mehr möglich.

Die mit dem Bundessteuergesetzbuch verfolgte Reform wird im Übrigen bei der Einkommensteuer Entlastungen vor allem für die Bezieher höherer Einkommen bringen. Dem stehen deutliche Mehrbelastungen bei der Umsatzsteuer gegenüber, die in erster Linie die Bezieher niedriger Einkommen treffen werden. Durch die Reform würde also die Progression des gesamten Steuersystems abgebaut. Das wird auf verteilungspolitische Bedenken stoßen.

Literatur

- Copenhagen Economics (2007), *Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union*, Kopenhagen.
- Kirchhof, P. (2003), *Einkommensteuergesetzbuch*, C.F. Müller, Heidelberg.
- Kirchhof, P. (2011), *Bundessteuergesetzbuch. Ein Reformentwurf zur Erneuerung des deutschen Steuerrechts*, C.F. Müller, Heidelberg u.a.
- Monopolkommission (2009), *Post 2009: Auf Wettbewerbskurs gehen*, Sondergutachten, 14. Dezember.
- Peffekoven, R. (2010), *Zur Reform der Mehrwertsteuer. Zurück zu einer generellen Konsumbesteuerung*, Gutachten im Auftrag der Initiative Neue Soziale Marktwirtschaft, Berlin.
- Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (2004), *Flat Tax oder Duale Einkommensteuer*, Gutachten, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Bd. 76, Berlin.